



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vom 14. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 22. August 2001 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Streitjahr 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer. Neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit war der Bw. auch als freiberuflicher Lehrer und als Künstler für Metallplastiken tätig.

Im Jahr 2000 gab der Bw. aus der selbständigen Tätigkeit einen Verlust in Höhe von S - 35.679,62 bekannt, welcher sich aus Einnahmen in Höhe von S 89.934,- und Ausgaben in Höhe von S 125.613,62 ergab.

Das Finanzamt erließ am 26. Juni 2001 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, in welchem der Verlust aus selbständiger Arbeit anerkannt wurde.

Seitens des Fianzamtes wurde der Bw. jedoch aufgefordert eine Prognoserechnung für seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorzulegen.

Der Bw. legte eine Prognoseaufstellung vor und gab bekannt, dass er durch geringere Investitionen und den Verkauf des Betriebsfahrzeuges Einsparungen erhoffte. Hinsichtlich der

Einnahmen als freiberuflicher Lehrer gab der Bw. bekannt, dass die Umschulungswerkstätten, bei denen er die letzten 20 Jahre tätig gewesen sei, per Ende 1999 geschlossen worden seien, er aber ab 2002 eine andere Verwendung als Vortragender in Aussicht habe. Im Jahr 2000 habe er für eine Privatfirma eine firmeninterne Weiterbildung gestaltet und werde versuchen ähnliches zu wiederholen. In seiner Tätigkeit als Künstler für Metallplastiken erwarte er durch Wartungs- und Instandsetzungsarbeiten einige Honorare, er erhoffe einen Auftragseffekt durch Aufstellung einer Skulptur in Israel, wobei diese Aufstellung durch die politische Lage in diesem Land sich allerdings verzögere.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 22. August 2001 einen Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO und einen neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000, in welchem der Verlust aus selbständiger Arbeit nicht berücksichtigt wurde. Als Begründung wurde angeführt, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen sich gezeigt habe, dass kein Gesamtgewinn erwartet werden könne, jedoch als Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 nur Tätigkeiten in Frage kommen, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen. Wenn bei einer Tätigkeit objektiv die Möglichkeit fehle, Gewinne zu erzielen oder es dem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht mangelt, so liege im steuerlichen Sinn Liebhaberei vor.

Der Bw. er hob Berufung und führte aus, dass sein unselbständiges Einkommen in engem Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit bei Kursen und der künstlerischen Arbeit gesehen werden müsse. Als Lehrer, der in der Erwachsenenbildung arbeite, sei er ständig gefordert sich neueste Techniken anzueignen, die auch den Berufsschülern zu gute kämen, weshalb er mehr Überstunden und Prämien seitens der Direktoren der Wiener Schulen erhalte. Dieser Zusammenhang sei auch in den letzten 25 Jahren vom Finanzamt anerkannt worden.

Das Finanzamt erließ am 16. Oktober 2001 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und legte dar, dass der Bw. hauptberuflich als Lehrer für metallverarbeitende Berufe tätig sei und nebenberuflich als Vortragender sowie Künstler für Metallplastiken arbeite.

Aus der nebenberuflichen Tätigkeit seien in den Jahren 1984 bis 2000 Umsätze und Gewinne/Verluste in folgender Höhe erzielt worden:

| Jahr | Umsatz | Gewinn/Verlust |
|------|-----------|----------------|
| 1984 | 84.375,- | 480,- |
| 1985 | 120.162,- | 13.447,- |
| 1986 | 139.985,- | -918,- |

| | | |
|------|-----------|--------------------------------|
| 1987 | 108.548,- | 1.784,- |
| 1988 | 71.835,- | -864,- |
| 1989 | 69.906,- | -2.177,- |
| 1990 | 94.369,- | 9.765,- |
| 1991 | 128.631,- | 18.288,- |
| 1992 | 112.298,- | -38.549,- |
| 1993 | 163.238,- | -11.466,- |
| 1994 | 195.634,- | 2.892,- |
| 1995 | 191.376,- | -123.353,- |
| 1996 | 185.115,- | -23.344,- |
| 1997 | 149.040,- | 13.601 48.761,- lt. Bp. |
| 1998 | 110.813,- | -41.727,- -25.310,- lt. Bp |
| 1999 | 93.781,- | -40.379,- -15.640,98 lt Bp. |
| 2000 | 89.934,- | -35.679,- |

Nach Ansicht des Finanzamtes sei laut Liebhabereiverordnung bei den betrieblichen Einkünften der einzelne Betrieb zu bewerten und daher könne von einem Zusammenhang zwischen den Einkünften aus selbständiger Arbeit und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht gesprochen werden.

Da die nebenberufliche Tätigkeit in kleinem Umfang betrieben werde und in der Form wie sie betrieben werde typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche, sei diese Tätigkeit unter § 1 Abs 2 LVO zu subsumieren. Bei dieser Tätigkeit ist bei Anfallen von Verlusten grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen. Eine Einkunftsquelle liege gemäß § 2 Abs 4 LVO nur vor, wenn die Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lasse.

Aus der Umschreibung der Begriffe Einkommen und Einkünfte im § 2 EStG wird abgeleitet, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquellen zu berücksichtigen seien. Fehlt bei der Tätigkeit objektiv die Möglichkeit Gewinne zu erzielen oder mangelt es subjektiv an der Absicht der Gewinnerzielung, so liege Liebhaberei vor. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei der Beurteilung in erster Linie auf die objektiven Merkmale abzustellen. Gewinnerzielungsmöglichkeit liege vor, wenn eine Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu einem positiven Ergebnis führe. Aus den vorgelegten Unterlagen sei jedoch ersichtlich, dass in einem überschaubaren Zeitraum nicht mit einem Gesamtgewinn gerechnet werden könne.

Der Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass seine im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte erzielten Mehrdienstleistungen sehr wohl in Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit stünden.

Eine Prognoseaussage sei ihm nicht möglich, da die Abhaltung der Kurse und damit die Erzielung von Einnahmen nicht von seinem Angebot, sondern von der Anzahl der sich für den Kurs meldenden Teilnehmer abhänge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit als selbständiger Lehrer und Künstler für Metallplastiken im Jahr 2000 eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt oder ob aus steuerrechtlicher Sicht es sich um eine sogenannte Liebhaberätigkeit handelt.

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" im Sinne des § 2 Abs 2 EStG ist abzuleiten, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen oder mangelt es bei einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt ist in erster Linie die objektive Eignung zur Gewinnerzielung maßgebend und erst in zweiter Linie die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen von Bedeutung.

Die Frage der Liebhaberei ist im vorliegenden Sachverhalt nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. Nr 33/1993) zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und der nicht unter § 1 Abs 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Die objektiven Umstände aufgrund welcher das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht geprüft werden, sind in § 2 Abs 1 LVO geregelt und lauten:

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender in § 2 Abs 1 LVO aufgezählter objektiver Umstände zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1)
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (Z 2)
- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird (Z 3)
- Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (Z 4)
- Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (Z 5)
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Massnahmen (z.B. Rationalisierungsmassnahmen) (Z 6).

Gemäß § 1 Abs 2 Z 1 LVO ist hingegen Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (u.a. Luxusgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Gemäß § 2 Abs 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

§ 2 Abs 4 LVO regelt, dass bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 LVO Liebhaberei dann nicht vorliegt, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen der Leibhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit nicht geändert wird.

Vorweg ist im vorliegenden Fall zunächst die Frage zu klären, unter welche Bestimmung der Liebhabereiverordnung die vom Bw. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeführte Tätigkeit einzureihen ist.

Der unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall zur Einordnung der selbständigen Einkünfte des Bw. von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist seit Jahren als angestellter Lehrer für metallverarbeitende Berufe nichtselbständig erwerbstätig. Neben dieser Tätigkeit hat er bis Ende 1999 in der Umschulungswerkstatt in der Erwachsenenfortbildung unterrichtet und daraus Einnahmen erzielt. Nach Schließung dieser Werkstatt hat er im Streitjahr 2000 im Rahmen einer Weiterbildungsmaßnahme in einer Privatfirma Einnahmen erzielt und für die Folgejahre versucht diverse Kurse bei privaten Institutionen anzubieten.

Im Jahr 2000 wurde ein Verlust in Höhe von ca. S -35.000,- und in den Jahren 1984 bis 1999 ein Gesamtverlust von ca. S -146.000,- durch den Bw. erzielt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Tätigkeit, die der Bw. im Streitjahr 2000 neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit ausgeübt hat, als unter § 1 Abs 2 Z 2 LVO zu subsumieren, da diese Bestimmung neben den Hobbytätigkeiten auch jene umfaßt, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden. Aus dem Sachverhalt ergibt sich eindeutig, dass der Bw. seine freiberuflische Tätigkeit im Streitjahr 2000 umfangmäßig nicht erwerbstypisch ausgeübt hat, da er nur einen Fortbildungskurs in einer Privatfirma gehalten hat.

Betreffend einen objektiv erwartbaren Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hat der Bw. trotz Aufforderung des Finanzamtes eine Prognoserechnung für den absehbaren Zeitraum innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist, nicht eingereicht, sondern nur bekanntgegeben, dass er zwar Kurse anbiete, die Einnahmen bzw. das Zustandekommen von Kursen in der Zukunft von einer vom Bw. nicht absehbaren Zahl der Teilnehmer abhängen.

Bei der vom Bw. im Jahr 2000 ausgeübten unter § 1 Abs 2 Z 2 LVO einzuordnenden selbständigen Tätigkeit ist daher von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen. Diese Vermutung der Liebhaberei kann nur entkräftet werden, wenn seitens des Bw. glaubhaft gemacht werden kann, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist. Der Verlust allein des Jahres 2000 aus dieser Tätigkeit beträgt S -35.680,-, jener der Vorjahre ca. S -146.000,-. Ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum ist objektiv nicht zu erwarten, zumal der Bw. selbst zugesteht, dass die Einnahmen der zukünftigen Jahre von

unsicheren Parametern, wie der nötigen Zahl der Teilnehmer an von ihm angebotenen Kursen und der Möglichkeit überhaupt Kurse abzuhalten, abhängen.

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, sind die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bw. als aus einer Tätigkeit resutierend anzusehen, für welche die Liebhabereivermutung des § 1 Abs 2 Z 2 LVO gilt. Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes, also innerhalb einer Zeitspanne, nach der nach den üblichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten ein Einnahmenüberschuss zu erwarten wäre, objektiv ein solcher nicht erzielbar erscheint, weshalb der Bw. die Liebhabereivermutung nicht entkräften konnte; dies vor allem auch deshalb, weil der Bw. selbst die bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes zu erwartenden steuerlichen Ergebnisse nicht abschätzen und eine den Vorschriften entsprechende Prognoserechnung abgeben konnte.

Für die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit, die ihrem Umfang nach im Streitjahr 2000 nicht erwerbstypisch ausgeübt wurde, gilt die Liebhabereivermutung, welche vom Bw. nicht widerlegt werden konnte. Die vom Bw. angegebenen selbständigen Einkünfte werden daher als nicht aus einer Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes resultierend im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 nicht anerkannt.

Der Berufung des Bw. war daher aus den angeführten Gründen keine Folge zu geben.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 9. Mai 2006